



TITLE:

特別償却をめぐる企業利益の表示問題(続き)

AUTHOR(S):

高寺, 貞男

CITATION:

高寺, 貞男. 特別償却をめぐる企業利益の表示問題(続き). 経済論叢
1957, 80(3): 183-195

ISSUE DATE:

1957-09

URL:

<https://doi.org/10.14989/132560>

RIGHT:

經濟論叢

第八十卷 第三號

ルカーチにおける社会存在の論理(二)	平井俊彦	1
經濟成長とインフレーション・ギャップ	鎌倉昇	19
特別償却をめぐる企業利益 の表示問題(続き)	高寺貞男	37
選択理論における一つの問題点.....	西川徹	50
国会開設請願運動の發展構造(三).....	内藤正中	69

昭和三十二年九月

京都大學經濟學會

特別償却をめぐる企業利益の表示問題（続き）

高 寺 貞 男

目 次

まえがき

- 一 第二次大戦中の表示問題
- 二 戦後の表示問題（以上前号所載）
- 三 朝鮮動乱以後の表示問題（以下本号所載）
- 四 公益事業・鉄道業における表示問題

三 朝鮮動乱以後の表示問題

「トルーマン政府は、一九四八年から一九五〇年にかけて国防上の必要に應ずる産業拡張の必要性をくりかえし主張し、必要設備の建設を法制化しようと努力したが、いつも、民間産業はそうすることが出来なかつたし、またそうしようともしなかつた。議会はこのような勧告を「ソシヤリタナツク社会主義的」であり、民間産業に有害であるとして拒否した。一九五〇年なかばに朝鮮の危機が進展し、第三次世界大戦が切迫したかにみえ、事態はきわめて危急となつた。「しかし」国防「生産」設備は不充分であり、……民間産業は拡張をこぼんだ。」このような緊急事態が発生

したため、議会は、一九五〇年歳入法によって、すでに第二次大戦中国防生産設備への投資促進のための税法上のインセンティブ (Tax Incentive) として機能し、戦後に停止されていた「五カ年特別償却制度」をあらたな装いの下に (部分的に改正して) 復活する措置をとった (一九三九年内国歳入法典一二四A条 → 一九五四年内国歳入法典一六八条)。

こうして、朝鮮動乱を契機に特別償却がふたたび税法上の一制度とされることとなった。その際、最初の「必要証明書」が一九五〇年一月三〇日に交付されてから一九五一年のなかば頃までは、証明書を交付された「緊急設備」はそう大きな額に達していなかった (一九五一年四月現在三五億ドル)、特別償却の企業利益計算にたいする影響も問題とするほどではなかったが、一九五二年に入り「必要証明書」発行額が累積し、次第に特別償却の対象となる「緊急設備」が膨大なものとなってくると (一九五二年六月現在一二億ドル)、特別償却の企業利益計算に対する「最大の影響は一九五二年をすぎた年度にみられるだろう。」と警告されるにいたった。

このような警告が発せられたのは、当時まだかなり多くの企業において、税法上の五カ年償却がそのまま企業利益計算の償却基準として使用され、その結果企業利益が過小に表示されていたからにはかならない。

注(1) Adams, W. and Gray, H. M., *Monopoly in America*, 1955, p. 86.

(2) U. S. Dept. of Commerce, *Accelerated Amortization and Private Facilities Expansion*, Survey of Current Business, May, 1951, p. 12.

(3) Bortner, H. W., *Defense Department Policy in Use of Accelerated Amortization as a Cost in Contracts*, Journal of Accountancy, Feb. 1953, p. 182.

(4) Webster, P. K., *Method of Accounting for Emergency Facilities may be a Major Factor in Income Determination*,

J. of Accountancy, May, 1953, p. 580.

(5) Webster, *ibid.*, p. 582.

補注 第二次大戦時の特別償却と朝鮮動乱以後の特別償却とは、税法の規定に関するかぎり、ともに同一の制度であったが、その実際の適用においては、相異つたものとなっていた。すなはち、特別償却の対象たる「緊急設備」は「設備原価の全部または一部」とされていたから、このようなふくみのある税法の規定にしがたい、第二次大戦中においては、大抵の場合「必要証明書」は設備原価の全体にたいして与えられ、設備原価全部を五年間に均等償却する「100 Percent Amortization」がおこなわれたが、朝鮮動乱の時になると、設備原価のある部分にのみいわゆる「部分必要証明書」(Percentage Certificates)が交付され、このようにして証明された設備原価のある部分のみを五年間に均等償却する「部分特別償却」(Percentage Amortization)がおこなわれた(したがって、証明されなかった残りの原価部分には、正常償却が適用されることとなる)。ところで、証明される設備原価部分を決定するに当り、五年間の特別償却期間が経過した時の経済的有用性 (economic usefulness) が、証明にたずさわる官庁によって考慮されていたという事情が、多くの人々をして、証明された設備原価部分は、五年間が経過した時には経済的有用性が喪失してしまふ設備原価部分についての政府当局の決定をあらわしていると信じさせるはたらきをした (Accounting Research Bulletin No. 42, J. of Accountancy, Jan., 1953, p. 48)。しかしながら、この点に誤った考え方は、「部分必要証明書」に関する「非常に問題のある仮定」を前提として形成されたものである (Adams and Gray, *ibid.*, p. 84)。というわけは、たしかに「設備の非常期間(特別償却期間)後における経済的有用性は、証明額を決定するにあたり考慮すべき「ファクター」といわれているが、「現実には」この「ファクター」に関する特別な裁定、調査は個々のケースごとになされておらず、……非常期間後における有用性についての各産業における特殊事情は、ほとんど考慮されていなかった」(Bordner, *ibid.*, p. 138) からである。実際高いパーセンテージの証明が或る企業で必要なのにもかかわらず、これが認められないで、他方このような必要もない他の企業には高いパーセンテージを認めるといふあやまつた政策がとられていた。それゆゑ、部分必要証明書のパーセンテージはそれ自身「無意味なもの」であるとさえいわれるのである (Schaffer, R., Butters, J. K. and, Hunt, P., *Accelerated Amortization*, Harvard Business Rev., May, 1951, p. 119.)

以上の考察から、「部分特別償却」といふことも、「緊急設備」の実際の減価の廃合を無視することにおいては、「100パー

セント特別償却」となると異なるものでないことがわかるであらう。前者は、減価廃合を無視する範囲を設備原価のある部分に限定し、後者は設備原価の全体の減価の廃合を無視しているのである。したがって、「部分特別償却」は、けっして「特別償却」をめぐる企業利益の表示問題を「解消するものではないのである。いな、かえってこの問題を拡大再生産しているときえいえるのである。なぜなら、朝鮮動乱以後の特別償却は、「必要証明書」の発行額からみても、第二次大戦時のそれに比して約二・五倍程度にまでもなっているからである〔必要証明書〕発行額は第二次大戦時には七三億ドルであったが、一九五三年一月現在ではや一八四億ドルに達してゐる。"Wall Street Journal" 2 Nov., 1953.)

以上のような事態に直面して、「特別償却」をめぐる企業利益の表示問題を「軽視しえないことをさとした A I A 会計手続委員会は、第二次大戦中および戦後の経験からえたこれまでの成果をさらに発展させた「緊急設備——減価却、特別償却および所得税」(Emergency Facilities—Depreciation, Amortization and Income Taxes)と題する「会計研究公報第四二号」を「ジャーナル・オブ・アカウンタンシー」一九五三年一月号に発表し、「租税費の正常化」(tax-normalization)あるいは「租税費の均等化」(tax-equalization)と呼ばれる修正手続をあらたに提案した。

この修正手続は、企業会計上では正常償却が計上されることを前提とし、特別償却が適用された場合に実際に納めた所得税額と正常償却を計上した場合の純益を基準として計算した所得税額との差額の期間配分を修正することによって費用と収益の対応をおこなうとする方法である。いま「部分証明」額二、〇〇〇ドル、耐用年数一〇年の設備があり、この間の所得税率は常に五〇パーセントであるとすると、特別償却期間の年間減税額は一〇〇ドル

$$\left(\frac{2,000}{5} - \frac{2,000}{10} \right) \times \frac{50}{100} \quad \text{特別償却期間をすぎ耐用年数がつきるまでの年間増税額は} \frac{2,000}{10} \times \frac{50}{100}$$

となる。すなわちこのような例でいえば、毎年実際に納める所得税は、特別償却期間には、特別償却がおこなわれ

なければ本来納めねばならない所得税よりも一〇〇ドル少なく、特別償却期間後には、この関係が反対となり、一〇〇ドル多くなる。そこで、このような特別償却によってもたらされた所得税費の期間配分のずれ、つまり所得税費の繰り延べを修正するため、「会計研究公報第四二号」は、まずつぎのような方法を提案したのである。

特別償却期間における所得税の軽減額（特別償却が正常償却を上廻る額に所得税率を乗じて計算される）は「負債性引当金」として費用に算入し、特別償却期間後における実際の所得税の増加分は、この引当金をとりくずすことによって相殺する。つまりつぎのような仕訳をおこなうのである。

〔特別償却期間〕

追徴所得税（借方）＝見越し所得税引当金（貸方）

〔特別償却期間後〕

見越し所得税引当金（借方）＝所得税（貸方）

さらに「会計研究公報第四二号」は、特別償却がもたらす所得税の繰り延べという影響を排除する必要性を認めることにおいては同じであるが、前の修正手続のように「見越し所得税〔引当金〕勘定」(account for deferred income taxes)を設ける代りに、減価償却費の増減を通じて修正する第二の方法をも附加していた。この第二の方法は、特別償却期間においては、「正常償却額プラス特別償却による減税額」に等しい「より高い減価償却引当金」(higher provision for depreciation)を、特別償却期間後には、「正常償却額マイナス特別償却が消滅したための増税額」に等しい「より低い減価償却引当金」(lower provision for depreciation)を設けて、第一の方法と同一の効果を上げようとするものである。ただし、右の「会計研究公報第四二号」では、この第二の方法は容認しうる手

統とは考えられるが、第一の方法よりのぞましい手続ではないと思われるものへている。⁵⁾

⑥ *Emergency Facilities: Accounting for Depreciation and Taxes Under Certificates of Necessity* — *Accounting Research Bulletin No. 42, J. of Accountancy, Jan. 1953, pp. 48-50. Restatement and Revision of Accounting Research Bulletins—Accounting Research Bulletin No. 43, 1953, pp. 75-79.*

補注 「A・A・Aの会計概念および基準委員会」(Committee on Concepts and Standards underlying Corporate Financial Statements) が一九五二年八月で發表した「会計原則と課税所得」(*Accounting Principles and Taxable Income*)と題する「補足意見書第四号」(*Supplementary Statement No. 4*)は、その中で「税法は課税所得を測定する際の立法上の譲歩がある程度まで、原則における正当性の真付けなしに、会計実践の中にとりいれられたという点において、不当にまた無意識のうちに会社会計の発展に影響を及ぼすこととなり勝ちであった。……もう一つの例は、第二次大戦中に一般化したものであるが、「緊急設備」の特別償却を、その設備の予想耐用期間が、法定の六〇カ月より長い場合であっても、財務諸表には、税務上認められた控除に相当する価額で表示するという実務である。」とのべていたが、調整手続には全然なされていなかった(中島省吾訳編「A・A・A・会計原則」三一年、原文三四—三五頁)。

また、「部分証明」額二、〇〇〇ドル、耐用年数一〇年の設備が特別償却され、しかもこの設備の耐用年数が経過するまでの間、常に償却前利益は一、〇〇〇ドル、所得税率は五〇パーセントと仮定し、企業会計において、つぎのような四つの手続を採用した場合の企業利益計算の内容をしらべてみよう。

- (1) 税法上の特別償却をそのまま企業会計における償却基準とする場合
- (2) 特別償却とは無關係に正常償却を全耐用年数にわたり計上する場合 (後述するように「州際交通委員会」が要求する手続にしたがう場合)

③ 「会計研究公報第四二号」の第一の手続にしたがう場合

(4) 「会計研究公報第四二号」の第二の手続にしたがう場合

例 示 3		(1)	(2)	(3)	(4)
手 続	最初の五年間	1,000 <u>400</u> 600 <u>300</u> 300	1,000 <u>200</u> 800 <u>300</u> 500	1,000 <u>200</u> 800 <u>400</u> 400	1,000 <u>300</u> 700 <u>300</u> 400
	償却減税				
	前償却引当金				
	利益				
	所得税				
つぎの五年間	償却減税	1,000 <u>0</u> 1,000 <u>500</u> 500	1,000 <u>200</u> 800 <u>500</u> 300	1,000 <u>200</u> 800 <u>400</u> 400	1,000 <u>100</u> 900 <u>500</u> 400
	前償却引当金				
	利益				
	所得税				
	純益				

(ゴチ数字の個所は修正された部分である。(4)の手続では税引前利益と所得税引当金とは正比例の関係になっている)。

すると、企業利益は例示3のように、(1)の場合には一、〇〇ドルだけ特別償却期間には過小に、特別償却期間後には過大に表示され、(2)の場合には一〇ドルだけ特別償却期間には過大に、特別償却期間後には過小に表示される。他方、(3)の場合には所得税引当金を、(4)の場合には減価償却引当金を、それぞれ(2)の場合のこれら引当金よりも、特別償却期間には一〇〇ドルだけふやし、特別償却期間後はそれだけ減らしているから、企業利益はともに正確に表示される。しかしながら、この(3)と(4)場合企業利益にあたる修正効果が同一であつても、計算過程において、(4)の場合には理論的になんら関係のない減価償却引当金を増減するのであるから、適切な修正手続ということとはできないであらう。

注 (7) Webster, *ibid.*, pp. 582-584.

ウェブスターは、特別償却がもたらす企業利益のゆがみを修正するために適用された「会計方法は、通常財務諸表の脚注に

特別償却をめぐる企業利益の表示問題

表示するべきである。」といふこと (Webster, *ibid.* p. 584.)

一九五三年度の年次報告書を二〇〇社 (うち八〇パーセントは、A I A 調査部 (Research Department) が毎年調査発表するところの「会計の傾向と技術」(Accounting Trends and Technique) に収録されている製造・商業会社であり、残りの二〇パーセントは、公益事業会社と鉄道会社である) にわたって調査したノース・ウェスタン大学助教授マイヤーズによると、調査対象二〇〇社中の六〇社が「緊急設備」を保有していることを表示し、またこれらの会社のほとんどは特別償却の会計手続を完全に表示していた (残りの一四〇社は、明らかに「緊急設備」をもっていないか、あるいはそれが少額であったと推定されている)。すなわち、二二社は、「会計研究公報第四二号」の提案した手続を採用し (二〇社は第一の手続、二社は第二の手続による)、三七社は税法上の特別償却をそのまま企業会計にもちこみ (これらの会社のほとんどは「緊急設備」が小額であるか、または耐用年数が五年に近かったという理由で、修正手続が相対的に重要でなかったと推定されている)、一社 (ニュー・ヨーク・セントラル鉄道会社) のみが正常償却をおこなっていた。

注⑧ Myers, J. H., *Accelerated Amortization of Defense Facilities in Annual Reports*, J. of Accountancy, Feb., 1955, pp. 52-55.

⑨ Myers, *ibid.*, p. 54.

第一の手続を採用した二〇社中には「パブリック・サービス電気ガス会社」のように「会計研究公報第四二号」を逐次的に適用したものも含まれている。当社は、繰り延べられた所得税を損益計算書で控除しながら、他方剰余金計算書の「他の増加高」項目の「将来の連邦所得税のための処分制限利益剰余金」(Earned surplus restricted for future federal taxes on income) に繰り入れていた (Myers, *ibid.*, p. 55.)

⑩ 税法上の特別償却をそのまま企業会計に採り入れた三七社のなかには、特別償却額さえ推定しえないもの、特別償却額または特別償却の対象となった設備額のみを表示しているものの外に、正常償却をこえる特別償却額を表示し、あるいは、正常償

却の代りに特別償却をとったために変動した純益額または普通株一株当たりの利益額をなんらかの形で表示していた会社があったことに注意すべきであらう (Myers, *ibid.*, pp. 53-54.)

(11) 「ニュー・ヨーク・セントラル鉄道」は、正常償却のみを計上していたが、脚注において、正常償却をこえる特別償却額を表示していた (Myers, *ibid.*, pp. 52, 54.)

四 公益事業・鉄道業における表示問題

特別償却の会計手続に関するさきのマイヤーズの調査のみでは充分な統計的検証をうることができないが、その他の資料を加味参照してみると、あくまで一般論の域を出ないが、公益事業、鉄道業、その他の産業分野はそれぞれ、基本的に相異った三つの会計手続 (three basically different accounting treatments) を採用していたことができる。すなわち、(1) 製造・商業会社 (産業会社) においては「会計研究公報第四二号」の手続が部分的に採用され、(2) 鉄道会社においては「ニュー・ヨーク・セントラル鉄道会社」のように、正常償却のみをおこなない、(3) 公益事業会社では「パブリック・サービス電気ガス会社」のように、「会計研究公報第四二号」を變則的に適用したものが多かった。

第二次大戦中の特別償却の会計手続をめぐって問題となつた一九四六年のヴァーデニア電力会社事件において、純益は会社が各年度に納むべき實際課税額 (actual taxes) によって計算されるべきであるとの立場から、特別償却による減税額を費用に算入することを否定していた「証券取引委員会」(Securities and Exchange Commission SEC) も、朝鮮動乱以後の特別償却に関しては、前記の三つの相異った会計手続のどれを財務諸表作成の場合に選択してもさしつかえないとしていた。²⁾したがって、証券法 (Securities Act) にしたがひ SEC に提出さるべき

届出書 (Registration Statement) の一部として財務諸表を作成する面から「会計研究公報第四二号」の考え方が会計実務に浸透することはさまたげられなかったわけである。事実、A I A の調査によると、一九五一年に税法上の特別償却をおこなった産業会社の五パーセントは「会計研究公報第四二号」の勧告した手続をすでに採用し、このパーセンティジは、一九五二年には一〇パーセント、一九五三年には一五パーセントと増加している。このように「会計研究公報第四二号」の考え方は継続的に増加の傾向をたどっているが、産業会社の大半はいぜんとして税法上の特別償却を企業会計にもちこみ、税法上の償却率と同一の基準で償却していた。

このように多くの産業会社で採用された、五カ年償却基準で減価償却を計算する会計手続 ("industrial" method) は、保守主義を適用したものであり、特別償却期間においては、特別償却が正常償却を超過する価額に「マイナズ税率」(所得税率五二パーセントの場合には四八パーセントとなる) を乗じた価額だけ毎年企業利益を過小に表示する結果となることをさけることはできない。

注(1) 一九四六年の証券取引委員会「会計連統通牒第五三号」(SEC Accounting Series Release No. 53, 13 Fed. Reg. 10933 (1946)) は、「納税引当金として表示される金額は、適用される税法にしたがい納税すべきであると信じられる実際課税額 (actual taxes) のみを反映すべきである。」と、特別償却による課税引下げ額の費用算入を否定していた。

- (2) Stanley, W. F., *New Rapid Tax Depreciation*, 1955, p. 64.
- (3) Stanley, W. F., *Rapid Tax Depreciation under the 1954 Revenue Code*, Controller, Sept., 1955, p. 444.
- (4) Stanley, W. F., *New Rapid Tax Depreciation*, 1955, p. 68.
- (5) Stanley, *ibid.*, pp. 65, 71.

産業会社においては、特別償却の会計手続を任意に選択しうるため、あるものは「会計研究公報第四二号」にした

がい、あるものは特別償却をそのまま採り入れていたが、鉄道業および公益事業の場合には、その特別償却の会計手続について、料金統制の任をおびた各種の委員会によって一定の要請があったため、それぞれの委員会のしめした梓にはめこまれざるをえなかった。

たとえば、ニュー・ヨーク・セントラル鉄道会社の監査人が、当社の「財務諸表は、……州際交通委員会 (Interstate Commerce Commission) によって規定され、公認された会計の原則と方法にしたがって……提出したものである。」と監査証明していたことからもうかがえるように、鉄道業の会計は、その大部分を州際交通委員会の規則にしたがっておこなわれている。特別償却の会計手続といえどもこの統制の範囲外ではなかった。同委員会の一九五一年一月二一日附の規則は、料金決定目的のため「特別償却 (會計) を継続することは荷主にたいする大きな不公平である」とのべ、鉄道業の勘定では「租税額の均等化」の手続をとることなく「緊急設備」の正常償却のみを計上すべきことを明らかにしていた。このような規則にしたがって、鉄道会社は、ニュー・ヨーク・セントラル鉄道のように「緊急設備」の正常償却だけを計上とする会計手続 ("railroad" method) を採用していた。⁹⁾

したがって、鉄道業の企業利益として報告されている金額は、特別償却による減税額 (特別償却超過額に税率を乗じた金額) だけ過大であるといえよう。¹⁰⁾

注 ⑤) Myers, *ibid.* p. 55.

⑥) Stanley, *ibid.*, pp. 72-73.

⑦) Webster, *ibid.*, pp. 584-585.

⑧) Stanley, *ibid.*, p. 65.

「会計研究公報第四二号」による勧告がおこなわれてから間もない時期にあつては、その鉄道業への適用について充分に考慮をかさねるだけの時間がたりなかったことも手伝つて、州際交通委員会は正常償却のみを鉄道会計へ

おしつけていたが、すでに第二次大戦中より「会計研究公報第四二号」の考え方が料金決定方法として発展してきた公益事業の場合には、その浸透は、変則的ではあるが、かなり容易におこなわれた。

多くの公益事業会社は、鉄道業のように「租税額の均等化」の手続を採用しないで、いたずらに純益を過大に表示することをぞまなかった。たとえば、アメリカ・ガス協会(American Gas Association)およびエディソン電気協会(Edison Electric Institute)は、電気ガス事業における特別償却に適用される会計手続について意見書を發表し、その中で、特別償却による減税額を、各社の事情にしたがい、引当金、処分の制限を附した利益剰余金(restricted surplus)、あるいは他の勘定科目のどれかに繰り入れ、適切に表示すべきであるとのべていた。¹²⁾

このような電気ガス公益事業団体の要望を入れ、この部門の料金統制にたずさわっている連邦動力委員会(Federal Power Commission)は、一九五三年二月四日に「会計研究公報第四二号」の手続を認め、料金決定目的のために減価償却は実際耐用年数を基準とし、所得税は加速化基準よりはむしろ正常化基準¹³⁾(on a normalized basis rather than on the accelerated basis)計算すべきことを明らかにし(Opinion No. 264)、また同委員会は Panhandle Eastern Pipe Line Company の料金決定の場合においても、同様の原則を適用した(Opinion No. 269)。¹³⁾ 各州の公益事業委員会(state utility commissions)の特別償却の会計手続についての見解はかなり統一されており、二〇州の委員会のうち一九州の委員会は「会計研究公報第四二号」にもられた原則にしたがい、わずかに一州の委員会のみが、州際交通委員会のように特別償却による減税額を費用に算入することを否定し、それを純益あるいは利益剰余金に繰り入れるべきであると規定していた。¹⁴⁾ ただこれら一九州の委員会のおおくが規定している手続は「会計研究公報第四二号」の原則を尊重しながら、それを変則的に適用したものであったことに注意

しなければならぬ。ここで変則的適用というのは、マイヤーズの調査にあったパブリック・サービス会社のように、損益計算書で費用として控除した特別償却による減税額を、「会計研究公報第四二号」のように所得税引当金ではなく、ただちに利益剰余金 (Surplus restricted for deferred income taxes) へ繰り入れる手続を意味している。このように、かなりおおくの州公益事業委員会が「会計研究公報第四二号」にもられた原則にしたがい、これを変則的に適用した会計手続 ("utility" method)¹⁹⁾ を要求していったことが、公益事業において一般にかかる手続が普及する原因となっている。

参(19) Webster, *ibid.*, p. 584. (20) *The Effect on Public-Utility Rate Making of Liberalized Tax Depreciation under Section 167*, Harvard Law Review, April, p. 1956, 1100.

(21) Webster, *ibid.*, pp. 585-586. (22) Stanley, *ibid.*, pp. 65, 123.

(23) Stanley, *ibid.*, p. 64.

公益事業の分野において「会計研究公報第四二号」の考え方を認めた文献ではつぎのようなものがある。

Treatment of Federal Income Taxes as Affected by Accelerated Amortization, 2 P. U. R. 3d 41 (FPC 1953);

Federal Income Tax Accounting Instructions, 100 P. U. R. (n. s) 247 (La. Pub. Serv. Comm'n 1953); Priest, *What Should Commissions Regulating Public Utilities Do About Accelerated Tax Amortization* 39 Va. L. Rev., 579, 596-99 (1953), (cited by Harvard L. Rev., April, 1956, p. 1099.)

(24) Stanley, *ibid.*, p. 64.

(25) Stanley, *ibid.*, p. 73.

(26) Stanley, *ibid.*, p. 65.

(27) 稿終(2)